

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 3 ottobre 2026, n. 26146

Svolgimento del processo

1. - L'Agenzia delle entrate notificava alla società xx Srl gli avvisi di accertamento nn. (OMISSIS), (Omissis), relativi agli anni d'imposta 2008, 2009 e 2010, con i quali recuperava a tassazione costi ritenuti indeducibili per operazioni ritenute inesistenti, quote di ammortamento e ulteriori costi riferiti a immobili reputati non strumentali.

La contribuente proponeva distinti ricorsi innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Potenza, deducendo, tra l'altro, il difetto di motivazione degli avvisi, l'insussistenza dei presupposti per il recupero dei costi relativi ai rapporti con la ditta individuale A.A. e l'illegittimità delle riprese concernenti quote di ammortamento e spese relative ad immobili strumentali all'attività d'impresa.

L'Agenzia delle entrate si costituiva in giudizio, contestando le avverse deduzioni e chiedendo il rigetto dei ricorsi.

La Commissione tributaria provinciale di Potenza, previa riunione dei giudizi, con sentenza n. 422/02/2015, depositata il 27 maggio 2015, accoglieva i ricorsi e annullava gli avvisi impugnati.

2. - L'Agenzia delle entrate proponeva appello avverso la predetta decisione.

La società contribuente si costituiva nel giudizio di secondo grado, depositando controdeduzioni e chiedendo il rigetto dell'impugnazione.

La Commissione tributaria regionale della Basilicata, con sentenza n. 510/02/2017, depositata il 22 giugno 2017, accoglieva l'appello dell'Ufficio e riformava integralmente la decisione di primo grado.

Avverso tale sentenza la contribuente proponeva ricorso per cassazione.

L'Agenzia delle entrate resisteva mediante controricorso.

La Corte di cassazione, con ordinanza n. 13979, depositata il 23 maggio 2019, accoglieva il ricorso limitatamente alla dedotta omessa pronuncia sulla questione concernente il recupero delle quote di ammortamento e alla censura relativa alla mancata valutazione delle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà prodotte dalla contribuente, dichiarando assorbito l'ulteriore motivo, e cassava con rinvio la sentenza impugnata.

La società riassumeva il giudizio innanzi alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, chiedendo il rigetto dell'originario appello dell'Ufficio e l'annullamento degli avvisi di accertamento.

L'Agenzia delle entrate si costituiva eccependo l'inammissibilità delle questioni ormai coperte dal giudicato formatosi a seguito della pronuncia di legittimità e insistendo, nel merito, per la conferma degli atti impositivi.

La Commissione tributaria regionale della Basilicata, con sentenza n. 67/02/2021, depositata il 10 marzo 2021, rigettava il ricorso in riassunzione, dichiarando legittimi gli avvisi di accertamento e compensando le spese di lite.

3. - La società propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

4. - Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

Il Pubblico Ministero ha depositato una requisitoria scritta.



Motivi della decisione

1. - Con il primo motivo di ricorso, la contribuente denuncia la nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per omessa pronuncia su specifici motivi. La ricorrente deduce che la Commissione tributaria regionale avrebbe completamente omesso di pronunciarsi sulle deduzioni formulate nella memoria depositata nel giudizio di rinvio, con particolare riferimento alla sopravvenuta sentenza penale n. 639/2020 del Tribunale di Potenza, passata in giudicato. Espone che, attraverso tale memoria, era stata portata all'attenzione della Commissione tributaria regionale la pronuncia penale emessa nei confronti di B.B., amministratore unico e legale rappresentante della Service Engineering Srl, A.A. e altri imputati in relazione al delitto di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000, concernente l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, conclusasi con assoluzione perché il fatto non sussiste. Riferisce che il giudice penale avrebbe accertato l'esistenza di un contratto di fornitura di servizi tra A.A. e la società contribuente, avente ad oggetto attività di manutenzione, assistenza e controllo di impianti, nonché la sussistenza di un rapporto stabile di collaborazione riconducibile alle operazioni oggetto di contestazione. Sostiene che tale pronuncia avrebbe escluso la fondatezza della ricostruzione operata dalla Guardia di finanza e, conseguentemente, della pretesa tributaria fondata sulla ritenuta inesistenza delle operazioni fatturate. Deduce che la Commissione tributaria regionale non avrebbe esaminato tali circostanze, omettendo qualsiasi valutazione in ordine ad elementi che la ricorrente reputa decisivi ai fini della definizione della controversia e che, ove considerati, avrebbero condotto all'annullamento degli avvisi di accertamento. Aggiunge che non sarebbe configurabile alcuna implicita statuizione di rigetto, né alcun assorbimento, poiché la questione introdotta con la memoria avrebbe avuto carattere autonomo e potenzialmente decisivo rispetto all'intera controversia.

1.1. - Il motivo è fondato.

In relazione a tale questione, introdotta in sede di riassunzione (v. ricorso, pag. 5), riguardante un profilo potenzialmente decisivo in relazione alle contestate operazioni inesistenti, non può porsi una questione di assorbimento "proprio" né "improprio", secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte (Cass. n. 26507/2023; Cass. n. 12193/2020). L'assorbimento "proprio" postula che la decisione della domanda assorbita divenga superflua per effetto della decisione sulla domanda assorbente, con conseguente sopravvenuta carenza di interesse all'esame della domanda rimasta assorbita; l'assorbimento "improprio" presuppone che la decisione assorbente escluda la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre questioni, ovvero comporta un implicito rigetto della domanda formulata e dichiarata assorbita. Quale che sia la forma di assorbimento, la relativa declaratoria implica la specifica indicazione, da parte del giudice, dei presupposti in fatto e in diritto che la legittimano sicché, ove ciò non avvenga, si è in presenza di una omissione di pronuncia, comportante la nullità della decisione sul punto. La pronuncia, al riguardo, ha del tutto omesso la trattazione del profilo riguardante gli effetti della sentenza penale che si assume passata in giudicato, cosicché è evidente la fondatezza del motivo in quanto l'illegittimo assorbimento comporta il vizio di omessa pronuncia.

2. - Con il secondo motivo di ricorso la contribuente denuncia omessa, erronea e apparente motivazione circa fatti decisivi della controversia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. La ricorrente assume che la Commissione tributaria regionale avrebbe fornito



una motivazione meramente apparente in relazione alla questione concernente la strumentalità degli immobili cui si riferivano le quote di ammortamento e gli ulteriori costi recuperati a tassazione, nonché sulla mancata valutazione delle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà prodotte in giudizio. Espone che la sentenza impugnata si sarebbe limitata ad affermare l'assenza di prova della strumentalità dei fabbricati senza confrontarsi con le deduzioni difensive secondo cui gli immobili erano utilizzati come uffici e depositi aziendali e che le componenti di costo non deducibili erano state già recuperate mediante variazioni in aumento nelle dichiarazioni fiscali. Rappresenta che, per le medesime ragioni, avrebbero dovuto essere riconosciuti in deduzione i costi relativi a utenze e spese condominiali sostenuti negli anni oggetto di accertamento, nonché esclusa la tassazione dei redditi fondiari riferiti agli immobili medesimi. Deduce, inoltre, che la motivazione sarebbe insufficiente anche con riguardo alla valutazione delle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà che la Corte di cassazione, nel precedente giudizio rescindente, aveva ritenuto ammissibili quali elementi indiziari. Assume che la Commissione regionale avrebbe qualificato tali dichiarazioni come generiche, senza illustrare il percorso logico seguito e senza procedere all'esame analitico e complessivo degli elementi probatori offerti dalla contribuente. La ricorrente sostiene che il giudice di rinvio avrebbe omissso di considerare una pluralità di circostanze da essa dedotte, tra cui: la regolare fatturazione delle prestazioni rese dalla ditta A.A.; la registrazione contabile delle operazioni; il pagamento mediante assegni bancari incassati dal medesimo prestatore; l'esistenza di un contratto di fornitura di servizi stipulato tra le parti; la puntuale individuazione delle attività svolte nell'ambito della collaborazione; la qualificazione professionale, le iscrizioni camerali, le abilitazioni e l'esperienza maturata da A.A. nel settore di riferimento; la corrispondenza tra la documentazione contabile e la contabilità sociale; l'assenza di verifiche sul campo da parte della Guardia di finanza e dell'Agenzia delle entrate circa l'effettivo svolgimento delle prestazioni. Deduce altresì che la Commissione tributaria regionale avrebbe omissso di esaminare congiuntamente gli elementi indiziari prospettati dalla contribuente e di valutare l'incidenza che essi avrebbero avuto sull'accertamento dell'effettività delle prestazioni e sulla contestata inesistenza delle operazioni documentate dalle fatture emesse dalla ditta A.A.

2.1. - Il motivo è inammissibile.

In seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del D.L. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 13248/2020; Cass. n. 17196/2020), che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. n. 7090/2022).

Alla luce della motivazione della sentenza impugnata, non ricorre alcuna delle anomalie motivazionali denunciabili ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. La Commissione tributaria regionale ha esaminato separatamente la strumentalità degli immobili e l'effettività delle prestazioni fatturate, indicando per ciascun profilo gli elementi ritenuti decisivi.



Quanto alle quote di ammortamento e agli ulteriori costi riferiti agli immobili, la Commissione tributaria regionale ha rilevato che la contribuente non aveva fornito alcuna prova della strumentalità dei beni rispetto all'attività d'impresa, mentre l'Ufficio aveva dimostrato che uno degli immobili era ubicato in un residence turistico e che gli altri erano stati concessi in comodato al sig. B.B., senza che fossero state specificate le ragioni idonee a ricondurre tali destinazioni a un uso coerente con l'oggetto sociale. Con riguardo alle operazioni documentate dalle fatture emesse dalla ditta individuale A.A., la Commissione tributaria regionale ha esaminato gli elementi addotti dalla contribuente e li ha ritenuti inidonei a superare la presunzione di fittizietà fondata sull'assenza, in capo all'emittente, di una struttura organizzativa adeguata all'esecuzione delle prestazioni fatturate. Ha osservato, in particolare, che il pagamento mediante assegni non era incompatibile con l'inesistenza delle operazioni, potendo le somme essere restituite, e che l'eventualità di pagamenti in contanti aveva valore probatorio labile e non decisivo; che le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà attestavano la presenza del A.A. nei cantieri in termini generici, non circostanziati e privi di specifico riferimento al periodo d'imposta considerato; che il contratto di fornitura di servizi, al di là del nomen iuris attribuitogli dalle parti, non dimostrava di per sé l'effettiva esecuzione delle prestazioni; e che gli ulteriori elementi prodotti erano privi di data certa e di sufficiente puntualità. Ha aggiunto che le fatture recavano indicazioni eccessivamente generiche circa la natura, la qualità e la quantità dei beni o servizi e che restava incontestata l'assenza di una struttura d'impresa idonea a garantire l'esecuzione delle prestazioni complessivamente fatturate. Ha quindi concluso che gli elementi forniti dall'Ufficio erano sufficienti a porre a carico della contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza e consistenza delle operazioni, onere rimasto inadempito.

Parte ricorrente mira invero a conseguire un'inammissibile rivalutazione del merito. Le sue deduzioni investono la valutazione delle risultanze probatorie e non evidenziano una motivazione mancante, apparente, perplessa o fondata su affermazioni inconciliabili.

3. – La sentenza impugnata dev'essere perciò cassata in relazione al motivo accolto e, per l'effetto, va disposto il rinvio alla Corte di giustizia tributaria territorialmente competente, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, rigetta il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Basilicata, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

